ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ CHRISTINE STIX-HACKL της 4ης Μαρτίου 2004 [1]

I — Εισαγωγή

1. Με την παρούσα αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως, το Korkein hallinto-oikeus (Φινλανδία) ζητεί από το Δικαστήριο να ερμηνεύσει το άρθρο 1 της οδηγίας 83/183/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 28ης Μαρτίου 1983, σχετικά με τις φορολογικές ατέλειες που εφαρμόζονται στις οριστικές εισαγωγές, από κράτος μέλος, προσωπικών ειδών που ανήκουν σε ιδιώτες [2]. Πρόκειται, ειδικότερα, για το ζήτημα αν ο φόρος οχημάτων, που προβλέπει ο νόμος autoverolaki (νόμος 1482/1994 για τη φορολογία οχημάτων) και που εισπράττεται κατά την εισαγωγή οχημάτων ή κατά τη θέση τους σε κυκλοφορία, αποτελεί τέλος ή φόρο από τον οποίο πρέπει να απαλλάσσεται, βάσει της προαναφερθείσας διατάξεως, ένα όχημα που εισάγεται στο πλαίσιο μεταβολής κατοικίας.

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

2 — ΕΕ L 105, σ. 64.

II — Νομικό πλαίσιο

Α — *Εθνικό δίκαιο*

2. Σύμφωνα με το άρθρο 1 του νόμου autoverolaki (1482/1994), της 29ης Δεκεμβρίου 1994, όπως ίσχυε το 1999 (στο εξής: νόμος AVL), αποδίδεται φόρος (στο εξής: φόρος autovero) πριν από την ταξινόμηση ή τη θέση σε κυκλοφορία ενός οχήματος.

3. Με τον όρο «θέση σε κυκλοφορία» νοείται η θέση σε κυκλοφορία του οχήματος στη φινλανδική επικράτεια, ακόμη και όταν δεν έχει ταξινομηθεί στη χώρα αυτή (άρθρο 2 του νόμου AVL).

4. Σύμφωνα με τη βασική διάταξη για τη φορολόγηση (το άρθρο 4, παράγραφος 1, του νόμου AVL), υπόχρεος να καταβάλει τον φόρο autovero είναι είτε ο εισαγωγέας του οχήματος ή ο κατασκευαστής αν το όχημα κατασκευάστηκε στη Φινλανδία.

5. Κατ' εφαρμογήν του άρθρου 5 του νόμου AVL, ο υπόχρεος προς καταβολή του φόρου υποχρεούται επίσης να καταβάλει φόρο προστιθεμένης αξίας επί του φόρου autovero, με τόκο που καθορίζει ο νόμος arvonlisäverolaki (νόμος 1501/93 περί φόρου προστιθέμενης αξίας).

6. Το ποσό του autovero ισοδυναμεί, σύμφωνα με το άρθρο 6, παράγραφος 1, του νόμου AVL, με τη φορολογητέα αξία του οχήματος μειωμένη κατά 4 600 FIM (νυν 770 ευρώ), αλλά δεν μπορεί να είναι κατώτερος του 50 % της φορολογητέας αξίας του οχήματος.

7. Κατά το άρθρο 7, παράγραφος 1, του νόμου AVL, ένα εισαγόμενο μεταχειρισμένο αυτοκίνητο επιβαρύνεται με τον ίδιο φόρο όπως και ένα ισοδύναμο καινουργές αυτοκίνητο, προβλεπομένης ωστόσο μιας αναλογικής μειώσεως σε συνάρτηση με τη διάρκεια χρησιμοποιήσεως του αυτοκινήτου (υπολογιζομένης σε μήνες). Ως φορολογητέα αξία ενός εισαγόμενου οχήματος ορίζεται, σύμφωνα με το άρθρο 11, παράγραφοι 1 και 2, του νόμου AVL, η συναλλακτική αξία του οχήματος για τον υπόχρεο στην καταβολή του φόρου, δηλαδή η δασμολογική αξία του.

8. Σύμφωνα με το άρθρο 25, παράγραφος 1, του νόμου AVL, ο φόρος επί οχήματος που εισάγεται από ιδιώτη στο πλαίσιο μεταφοράς της κατοικίας του μειώνεται κατά ανώτατο όριο κατά 80 000 FIM (νυν 13 450 ευρώ), εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της εν λόγω οδηγίας.

B — *Κοινοτικό δίκαιο*

9. Σκοπός της οδηγίας είναι, σύμφωνα με τις αιτιολογικές σκέψεις της, η κατάργηση των φορολογικών εμποδίων στην ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων εντός της Κοινότητας. Το πεδίο εφαρμογής της ορίζεται ως εξής:

«1. Τα κράτη μέλη παρέχουν, υπό τις προϋποθέσεις και στις περιπτώσεις που αναφέρονται κατωτέρω, απαλλαγή από το φόρο κύκλου εργασιών, τους ειδικούς φόρους καταναλώσεως και τους άλλους φόρους καταναλώσεως οι οποίοι συνήθως επιβάλλονται κατά την οριστική εισαγωγή, από ιδιώτες, προσωπικών ειδών προελεύσεως άλλου κράτους μέλους.

2. Η παρούσα οδηγία δεν αφορά τους ειδικούς ή/και τους περιοδικά καταβαλλόμενους φόρους και τέλη που αφορούν τη χρήση των εν λόγω ειδών στο εσωτερικό της χώρας, όπως π.χ. τέλη που εισπράττονται κατά την έκδοση άδειας κυκλοφορίας των οχημάτων, τέλη κυκλοφορίας των οχημάτων, τέλη τηλεοράσεως.»

III — Τα πραγματικά περιστατικά, η διαδικασία της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

10. Η Lindfors, αφού έζησε επί σειρά ετών στην αλλοδαπή, εγκαταστάθηκε στη Φινλανδία και, στο πλαίσιο αυτό, μετέφερε στις 4 Αυγούστου 1999 από άλλο κράτος μέλος

ένα ιδιόκτητο αυτοκίνητο τύπου Audi A6 Avant. Η Lindfors είχε αγοράσει το εν λόγω αυτοκίνητο στη Γερμανία στις 20 Μαρτίου 1995 και το είχε θέσει σε κυκλοφορία στις Κάτω Χώρες στις 5 Απριλίου 1995.

11. Με την από 4 Αυγούστου 1999 πράξη επιβολής φόρου, το τελωνείο του Hanko (Hangon tullikamari) χορήγησε στη Lindfors μείωση φόρου κατά 80 000 FIM και της επέβαλε φόρο autovero ύψους 16 556 FIM, προσαυξημένο με ΦΠΑ ύψους 3 642 FIM, ήτοι συνολικά φόρο ύψους 20 198 FIM.

12. Η Lindfors άσκησε προσφυγή κατά της εν λόγω αποφάσεως ενώπιον του διοικητικού πρωτοδικείου του Ελσίνκι (Helsingin hallinto-oikeus), ζητώντας την ακύρωσή της καθώς και την επιστροφή του φόρου. Ισχυρίστηκε ότι ο φόρος autovero συνιστούσε φόρο καταναλώσεως κατά την έννοια του άρθρου 1, παράγραφος 1, της οδηγίας, ο οποίος δεν έπρεπε να αποδοθεί για όχημα που εισήχθη στο πλαίσιο μεταφοράς κατοικίας.

13. Το διοικητικό πρωτοδικείο του Ελσίνκι απέρριψε την προσφυγή, κρίνοντας ότι ο φόρος autovero σχετιζόταν με την ταξινόμηση αυτοκινήτου στη Φινλανδία ή τη χρήση του στο οδικό δίκτυο της χώρας αυτής και, επομένως, επρόκειτο για ειδικό φόρο που αφορούσε τη χρήση προσωπικού είδους στο εσωτερικό της χώρας, κατά την έννοια του άρθρου 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 83/183, οπότε δεν ενέπιπτε στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας.

14. Η Lindfors άσκησε, ενώπιον του ανώτατου διοικητικού δικαστηρίου (Korkein hallinto-oikeus), αναίρεση κατά της αποφάσεως του διοικητικού πρωτοδικείου, ζητώντας την ακύρωση της εν λόγω αποφάσεως και της πράξεως επιβολής φόρου που εξέδωσε το τελωνείο.

15. Το ανώτατο διοικητικό δικαστήριο αποφάσισε, με διάταξη της 10ης Οκτωβρίου 2002, να ζητήσει από το Δικαστήριο διευκρινίσει την υπόθεση και να του υποβάλει το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Έχει το άρθρο 1 της οδηγίας 83/183 [...] την έννοια ότι ο φόρος αυτοκινήτων (autovero), υπό την έννοια του νόμου περί [φορολογίας] αυτοκινήτου (autoverolaki), που βαρύνει ένα εισαγόμενο στη Φινλανδία από άλλο κράτος μέλος όχημα στο πλαίσιο [μεταφορά της κατοικίας] του ενδιαφερομένου συνιστά φόρο καταναλώσεως, υπό την έννοια του άρθρου 1, παράγραφος 1, της οδηγίας, ή ειδικό φόρο ή ειδικό τέλος σχετικό με τη χρήση του αγαθού αυτού στο εσωτερικό της χώρας, υπό την έννοια του άρθρου 1, παράγραφος 2;»

IV — Το προδικαστικό ερώτημα

Α — *Προκαταρκτικές παρατηρήσεις*

16. Πέραν του φόρου προστιθέμενης αξίας, για τον οποίο εφαρμόζονται, εξάλλου, ορισμένοι ειδικοί κανόνες περί αγοράς καινουργών αυτοκινήτων [3], η φορολόγηση των αυτοκινήτων δεν είναι ουσιαστικώς εναρμονισμένη στο εσωτερικό της Κοινότητας [4].

17. Τα τέλη και οι φόροι που εισπράττουν τα κράτη μέλη για τα επιβατικά αυτοκίνητα διαφέρουν, επομένως, μεταξύ τους –και μάλιστα σημαντικά– όχι μόνον από πλευράς ποσού, αλλά και από πλευράς οργανώσεως της διαδικασίας επιβολής τους [5]. Ορισμένοι φόροι ενός κράτους μέλους δεν ισοδυναμούν με κανένα φόρο σε άλλα κράτη μέλη. Συνεπώς, επιβάλλεται να καταστεί αντιληπτό, ιδίως σε περιπτώσεις όπως η υπόθεση που υποβλήθηκε στην κρίση του Δικαστηρίου, στην οποία το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν ένας ειδικός εθνικός φόρος εμπίπτει σε φορολογική έννοια προβλεπόμενη από κοινοτική πράξη, ότι δεν υφίσταται κοινή ονομασία που να καθιστά δυνατή την ακριβή ταξινόμηση των διαφόρων μορφών φορολογίας.

18. Για τις ανάγκες της παρούσας αναλύσεως και δεδομένου, επίσης, ότι οι διάδικοι στην παρούσα διαδικασία έπραξαν προφανώς κατά τον ίδιο τρόπο, επιτρέψτε μου να διακρίνω στο σημείο αυτό, χωρίς να προβώ σε λεπτομερή ανάλυση, τρία είδη τελών ή φόρων που εισπράττουν τα κράτη μέλη για τα επιβατικά αυτοκίνητα.

19. Πρόκειται καταρχάς για τους άπαξ καταβαλλόμενους φόρους, που αποκαλούνται «φόροι ταξινομήσεως» και αποδίδονται κατά την αγορά του αυτοκινήτου ή αποτελούν προϋπόθεση για τη θέση του σε κυκλοφορία στην επικράτεια κράτους μέλους..

20. Εξάλλου, περιοδικώς ή ετησίως καταβαλλόμενοι φόροι εισπράττονται επίσης σε όλα σχεδόν τα κράτη μέλη, στο πλαίσιο διαφορετικής διαδικασίας. Στην κατηγορία αυτή ανήκει, για παράδειγμα, ο φόρος επί οχημάτων που επιβάλλεται στη Γερμανία και την Αυστρία (Kraftfahrzeugsteuer).

21. Τέλος, κατά την ταξινόμηση οχήματος σε κράτος μέλος είναι δυνατή η είσπραξη

3 — Οι κανόνες αυτοί εφαρμόζονται, κατά παρέκκλιση από τον γενικό κανόνα, σύμφωνα με την αρχή του κράτους μέλους προορισμού ακόμη και στην περίπτωση που η αγορά πραγματοποιήθηκε από ιδιώτη: βλ. το άρθρο 28 bis της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ L 145, σ. 1, στο εξής: έκτη οδηγία ΦΠΑ).

4 — Βλ. απόφαση της 21ης Μαρτίου 2002, C-451/99, Cura Anlagen (Συλλογή 2002, σ. I-3193, σκέψη 40).

5 — Συνολική θεώρηση του ζητήματος περιλαμβάνεται στην ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Συμβούλιο και το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο της 6ης Σεπτεμβρίου 2002 σχετικά με τη φορολογία επιβατικών αυτοκινήτων στην Ευρωπαϊκή Ένωση — Δραστηριότητες σε εθνικό και κοινοτικό επίπεδο, καθώς και σε μια μελέτη του Ιανουαρίου 2002 [COM (2002) 431], που κατήρτισε για την Επιτροπή η εταιρία TIS/PT (Consultores em Transportes Inovaçao e Sistemas, S.A.), όσον αφορά τη φορολογία αυτοκίνητων οχημάτων στα κράτη μέλη, και που διατίθεται στο διαδίκτυο στην ακόλουθη ιστοσελίδα: http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/car_taxes/vehicle_tax_study_15-02-2002.pdf.

τελών προοριζόμενων για την κάλυψη διοικητικών εξόδων (τέλη ταξινομήσεως).

22. Σύμφωνα με τη δικογραφία και τις εξηγήσεις της Φινλανδικής Κυβερνήσεως, για τα επιβατικά αυτοκίνητα επιβάλλονται εντός της Φινλανδίας τέλη ή φόροι τριών κατηγοριών.

23. Όπως ορίζει ο νόμος AVL, ενιαίος φόρος επί της φορολογητέας αξίας εισπράττεται στη Φινλανδία για τα επιβατικά αυτοκίνητα και τα λοιπά οχήματα πριν από την ταξινόμησή τους ή τη θέση τους σε κυκλοφορία. Στον φόρο αυτό, που ονομάζεται φόρος autovero, προστίθεται ο φόρος προστιθέμενης αξίας βάσει των διατάξεων του arvonlisäverolaki.

24. Περαιτέρω, υπάρχουν επίσης περιοδικώς καταβαλλόμενοι φόροι, οι οποίοι είναι, κατά συνέπεια, φόροι επί οχημάτων με τη στενή του όρου έννοια: ο ajoneuvovero (κλιμακούμενο τέλος ή «βινιέτα») και ο moottoriajoneuvovero (που αφορά τα οχήματα με κινητήρα Diesel).

25. Τέλος, κατά την ταξινόμηση οχήματος σε κράτος μέλος είναι δυνατή η είσπραξη τελών προοριζόμενων για την κάλυψη διοικητικών εξόδων (τέλη ταξινομήσεως).

26. Η παρούσα διαδικασία αφορά μόνον τον φόρο autovero με τον οποίο ασχολήθηκε το Δικαστήριο στο πλαίσιο της υποθέσεως Siilin, στην οποία επίσης ανέπτυξα προτάσεις [6].

27. Στην υπόθεση εκείνη, το ερώτημα που ετέθη ήταν αν ένας φόρος όπως ο φόρος autovero, με τη μορφή που είχε την εποχή εκείνη και για το ποσό που αφορούσε, αποτελούσε εσωτερικό φόρο εισάγοντα δυσμενή διάκριση και απαγορευόμενο προκειμένου για μεταχειρισμένο όχημα που εισήχθη από άλλο κράτος, ερώτημα στο οποίο το Δικαστήριο απάντησε καταφατικά. Εν προκειμένω, το ζήτημα που τίθεται είναι αν ένας φόρος όπως ο φινλανδικός φόρος autovero είναι δυνατόν να εισπραχθεί υπό συγκεκριμένες συνθήκες, δηλαδή σε περίπτωση οριστικής εισαγωγής επιβατικού αυτοκινήτου στο πλαίσιο μεταφοράς κατοικίας, και τούτο ανεξαρτήτως του τρόπου υπολογισμού ή του ποσού του φόρου.

28. Το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν η οδηγία και η προβλεπόμενη στο άρθρο της 1 ατέλεια απάδουν προς την επιβολή του εν λόγω φόρου.

29. Θα ήθελα, τέλος, να αποδώσω ιδιαίτερη σημασία στο γεγονός ότι η Επιτροπή ήγειρε το ζήτημα αυτό στο πλαίσιο της εκκρεμούς ενώπιον του Δικαστηρίου υποθέσεως C-387/01, όσον αφορά τον ονομαζόμενο «Normverbrauchsabgabe» ή «NoVA»

6 — Προτάσεις της 25ης Οκτωβρίου 2001 στην υπόθεση Siilin (απόφαση της 19ης Σεπτεμβρίου 2002, C-101/00, Siilin, Συλλογή 2002, σ. I-7487).

αυστριακό φόρο, του οποίου αμφισβητείται η συμβατότητα με τα άρθρα 23 ΕΚ, 25 ΕΚ και 39 ΕΚ, καθώς και με την έκτη οδηγία περί ΦΠΑ και για το οποίο εξέφρασε επίσης άποψη ο γενικός εισαγγελέας Tizzano, στο πλαίσιο των προτάσεών του στην εν λόγω υπόθεση [7].

Β — *Τα κύρια επιχειρήματα των ενδιαφερομένων*

30. Σύμφωνα με τη Lindfors και την Επιτροπή, η οδηγία και η επιταγή περί φορολογικής ατέλειας που θέτει απάδουν προς ένα φόρο όπως ο επίδικος στην κύρια δίκη. Όπως υποστηρίζουν, ο φόρος autovero είναι φόρος καταναλώσεως που εισπράττεται κατά την οριστική εισαγωγή, σύμφωνα με το άρθρο 1, παράγραφος 1.

31. Η Lindfors υποστηρίζει, μεταξύ άλλων, ότι, στην πραγματικότητα και όπως προκύπτει από τις διατυπώσεις της φορολογικής δηλώσεως, γενεσιουργός αιτία του φόρου autovero είναι η εισαγωγή του οχήματος στη Φινλανδία. Το ότι πρόκειται περί φόρου καταναλώσεως κατά την έννοια του άρθρου 1, παράγραφος 1, της οδηγίας προκύπτει εμμέσως, κατά τη Lindfors, από το πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 83/183/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 28ης Μαρτίου 1983, για τις φορολογικές ατέλειες που εφαρμόζονται στο εσωτερικό της Κοινότητας στις προσωρινές εισαγωγές ορισμένων μεταφορικών μέσων [8], καθώς και από την πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση των επιβατικών αυτοκινήτων οχημάτων που μεταφέρονται οριστικά σε άλλο κράτος μέλος σε συνδυασμό με τη μεταφορά της κατοικίας ή χρησιμοποιούνται προσωρινά σε κράτος μέλος εκτός εκείνου στο οποίο είναι ταξινομημένα (στο εξής: πρόταση της Επιτροπής [9].

32. Η Επιτροπή εξηγεί ότι το άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας απαγορεύει την είσπραξη φόρων των οποίων γενεσιουργός αιτία είναι η εισαγωγή. Κατά την άποψή της, η απαγόρευση αυτή δεν αίρεται σε περίπτωση αντικαταστάσεως της εισαγωγής με άλλη γενεσιουργό αιτία, όπως π.χ. η ταξινόμηση. Η Επιτροπή υποστηρίζει, επίσης, ότι η οδηγία πρέπει να ερμηνευθεί υπό το πρίσμα των διατάξεων περί ελεύθερης κυκλοφορίας προσώπων και περί αποφυγής της διπλής φορολογίας.

33. Η *Φινλανδική Δημοκρατία, το Βασίλειο της Δανίας και η Ελληνική Δημοκρατία,* αντιθέτως, υποστηρίζουν, με τις σχετικές παρατηρήσεις τους, ότι ένας φόρος όπως ο autovero δεν περιλαμβάνεται στην ατέλεια που προβλέπει το άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας και παραπέμπουν σχετικώς στις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Tizzano στην υπόθεση Weigel [10]. Τα εν λόγω κράτη μέλη συμφωνούν κατ' ουσίαν ότι ο φόρος autovero δεν αποτελεί φόρο καταβλητέο

7 — Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Tizzano της 3ης Ιουλίου 2003 στην υπόθεση C-101/00, Weigel (απόφαση της 29ης Απριλίου 2004, Συλλογή, σ. I-4981 και σ. I-4984, σκέψεις 40 έως 56).

8 — ΕΕ L 105, σ. 59.

9 — COM(1998) 30 τελικό (ΕΕ C 108, σ. 75), όπως τροποποίησε την πρόταση οδηγίας COM(1999) 165 τελικό (ΕΕ C 145, σ. 6).

10 — Προαναφερθείσες προτάσεις, υποσημείωση 7.

κατά την εισαγωγή, αλλά μάλλον φόρο σχετικό με τη χρήση. Αν το όχημα δεν έχει τεθεί σε κυκλοφορία στη Φινλανδία –π.χ., για να επαναλάβω το παράδειγμα που παραθέτει η Φινλανδική Δημοκρατία, αν πρόκειται για αυτοκίνητο προοριζόμενο να εκτεθεί σε μουσείο– δεν οφείλεται φόρος autovero. Κατά συνέπεια, ο φόρος αυτός πρέπει να θεωρηθεί ως φόρος σχετικός με τη χρήση του οχήμ[illegible]τος ή ως «τέλος που εισπράττεται κατά την έκδοση άδειας κυκλοφορίας ενός οχήματος», κατά την έννοια του άρθρου 1, παράγραφος 2, της οδηγίας και, ως εκ τούτου, να αποκλειστεί από το πεδίο εφαρμογής της ατέλειας.

34. Τα εν λόγω κράτη μέλη, στηριζόμενα στην πρόταση της Επιτροπής ή στην οδηγία 83/182, καταλήγουν, όσον αφορά την ερμηνεία του πεδίου εφαρμογής της οδηγίας, σε συμπέρασμα αντίθετο από αυτό της Lindfors και της Επιτροπής. Υποστηρίζουν, εξάλλου, ότι οι φόροι ταξινομήσεως όπως ο φόρος autovero δεν είναι ακόμη εναρμονισμένοι στο εσωτερικό της Κοινότητας και, επομένως, πρέπει να γίνει αποδεκτό, ως απόρροια της καταστάσεως αυτής, το ενδεχόμενο διπλής φορολογίας. Το Βασίλειο της Δανίας επισημαίνει ότι η εξαίρεση που αφορά τα «τέλη που εισπράττονται κατά την έκδοση άδειας κυκλοφορίας των οχημάτων» ενσωματώθηκε πράγματι, κατόπιν σχετικής αιτήσεώς του, στο άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας, προκειμένου να αποκλειστούν ρητώς από το πεδίο εφαρμογής της οδηγίας φόροι ταξινομήσεως όπως ο φόρος autovero.

35. Τόσο η *Επιτροπή* όσο και η *Lindfors* ερμηνεύουν, ωστόσο, την εξαίρεση του άρθρου 1, παράγραφος 2, υπό την έννοια ότι αφορά μόνον τα τέλη που αντιστοιχούν στα διοικητικά έξοδα ταξινομήσεως των οχημάτων, στηρίζοντας την επιχειρηματολογία τους κυρίως στο ότι η γαλλική και η αγγλική απόδοση της οδηγίας χρησιμοποιούν, στο πλαίσιο αυτό, τους όρους «droits»και «fees».

36. Τα *ενδιαφερόμενα κράτη μέλη* απορρίπτουν την ερμηνεία αυτή για γλωσσολογικούς λόγους και για λόγους οικονομίας της οδηγίας. Υποστηρίζουν, μεταξύ άλλων, ότι η είσπραξη τελών προοριζόμενων για την κάλυψη των διοικητικών εξόδων δεν εγείρει, εν πάση περιπτώσει, καμία ένσταση από πλευράς κοινοτικού δικαίου.

Γ– *Εκτίμηση*

37. Σύμφωνα με το άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας, το πεδίο εφαρμογής της εκτείνεται στους φόρους καταναλώσεως — «φόρο[υς] κύκλου εργασιών», «ειδικούς φόρους καταναλώσεως και [...] άλλους φόρους καταναλώσεως», οι οποίοι «συνήθως» επιβάλλονται «κατά την οριστική εισαγωγή, από ιδιώτες, προσωπικών ειδών προελεύσεως άλλου κράτους μέλους». Στους φόρους αυτούς αντιπαραβάλλονται, σύμφωνα με το άρθρο 1, παράγραφος 2, οι «ειδικο[οί] ή/και [...] περιοδικά καταβαλλόμενο[οι] φόρο[οι] και τέλη που αφορούν τη χρήση των εν λόγω ειδών», οι οποίοι δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας. Η οδηγία αναφέρει ρητώς, ως παράδειγμα των εν λόγω φόρων και τελών, «τέλη που εισπράττονται κατά την έκδοση άδειας κυκλοφορίας των οχημάτων, τέλη κυκλοφορίας των οχημάτων, τέλη τηλεοράσεως».

38. Είναι προφανές ότι η οδηγία στηρίζει την οριοθέτηση του πεδίου εφαρμογής της στη διάκριση μεταξύ των φόρων (καταναλώσεως) που σχετίζονται με την εισαγωγή και εκείνων που αφορούν τη χρήση προσωπικών ειδών στο εσωτερικό της χώρας.

39. Η διάκριση αυτή είναι εκ πρώτης όψεως σαφής, στον βαθμό που δεν προκύπτει γιατί ένας κοινοτικός υπάλληλος που έχει κανονικά την κατοικία του σε ένα άλλο κράτος μέλος και που, συνεπώς, εκεί ζει και χρησιμοποιεί προσωπικά είδη θα έπρεπε να απαλλάσσεται από την υποχρέωση καταβολής φόρων σχετικών με τη χρήση των αντικειμένων αυτών στο εν λόγω κράτος μέλος.

40. Αντιθέτως, τέλη και φόροι σχετικοί με την εισαγωγή προσωπικών ειδών δύνανται σαφώς να παρακωλύσουν άμεσα την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων από φορολογικής απόψεως.

41. Πάντως, τα τέλη και οι φόροι που σχετίζονται με την εισαγωγή και εμπίπτουν στο άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας δεν ισοδυναμούν, για παράδειγμα, με τους δασμούς ή τις ανάλογες επιβαρύνσεις των άρθρων 23 ΕΚ και 25 ΕΚ, ακόμη και αν ένα χαρακτηριστικό των φόρων αυτών είναι ακριβώς, σύμφωνα με τη νομολογία, ότι εισπράττονται κατά την εισαγωγή ή τη διέλευση των συνόρων ενός κράτους μέλους [11]. Δεδομένου ότι οι οικονομικές επιβαρύνσεις τέτοιου είδους απαγορεύονται, εν πάση περιπτώσει, από το πρωτογενές δίκαιο και δεν μπορούν να επιβάλλονται εμμέσως με κανένα μέτρο εναρμονίσεως λαμβανόμενο βάσει του άρθρου 99 ΕΚ, είναι σαφές ότι η οδηγία δεν αφορά τα εν λόγω τέλη και τους εν λόγω φόρους.

42. Αντιθέτως, το άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας αφορά τους εσωτερικούς φόρους –για να επαναλάβω τον όρο του άρθρου 90 ΕΚ– ή τους έμμεσους φόρους ή –ειδικότερα– τους φόρους καταναλώσεως των οποίων γενεσιουργός αιτία είναι η εισαγωγή.

43. Μολονότι δεν μπορώ να ανακαλέσω στη μνήμη μου αυτή τη στιγμή παραδείγματα τέτοιου είδους, πρέπει να λαμβάνεται πάντα υπόψη ότι η οδηγία προηγήθηκε της από 1 Ιανουαρίου 1993 εγκαθιδρύσεως της εσωτερικής αγοράς και της προόδου που σημειώθηκε στο πλαίσιο αυτό στον τομέα της άρσεως των φορολογικών κωλυμάτων στη διακοινοτική κυκλοφορία των εμπορευμάτων. Την εποχή εκείνη, τα κράτη μέλη μπορούσαν ακόμη να εισπράξουν, μεταξύ άλλων, φόρους επί του κύκλου εργασιών κατά την εισαγωγή ή άλλους (ειδικούς) φόρους καταναλώσεως, που συνδέονταν από φορολογικής απόψεως με την εισαγωγή ενός εμπορεύματος [12].

11 — Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 13ης Ιουνίου 2003, C-383/01, De Danske Bilimportorer (Συλλογή 2003, σ. I-6065, σκέψη 34).

12 — Π.χ., βλ. τον φόρο επί του κύκλου εργασιών κατά την εισαγωγή που εισπράττεται στο Βέλγιο για τα οχήματα, ο οποίος εξετάστηκε στην απόφαση της 3ης Οκτωβρίου 1985, 249/84, Profant (Συλλογή 1985, σ. 3237).

44. Όσον αφορά τον φόρο προστιθέμενης αξίας, η οδηγία 91/680/ΕΟΚ [13] κατήργησε την αρχή της φορολογίας εισαγομένων προϊόντων στο ενδοκοινοτικό εμπόριο, προϋπόθεση άρσεως των φορολογικών συνόρων, και την αντικατέστησε με την έννοια της φορολογίας κατά την αγορά, βάσει της αρχής της χώρας προορισμού. Από τότε οι φόροι κατά την εισαγωγή επιτρέπονται μόνο στο πλαίσιο του εμπορίου με τρίτες χώρες.

45. Τα κράτη μέλη διατηρούν βεβαίως, βάσει του άρθρου 33 της έκτης οδηγίας για τον ΦΠΑ, τη δυνατότητα να διατηρούν ή να θεσπίζουν ελεύθερα φόρους καταναλώσεως και άλλους έμμεσους φόρους, εφόσον οι εν λόγω επιβαρύνσεις δεν έχουν χαρακτήρα φόρων επί του κύκλου εργασιών κατά την έννοια της ίδιας οδηγίας και δεν επηρεάζουν τη λειτουργία του κοινού συστήματος ΦΠΑ [14]. Όσον αφορά πάντως τους φόρους καταναλώσεως –συμπεριλαμβανομένων των ειδικών φόρων καταναλώσεως που αποδίδονται για τα αυτοκίνητα οχήματα–, επιβάλλεται, εν πάση περιπτώσει, η παρατήρηση ότι, σύμφωνα με το άρθρο 3, παράγραφος 3, της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ [15], οι επιβαρύνσεις δεν πρέπει να συνεπάγονται, κατά τις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών, «διατυπώσεις που σχετίζονται με τη διάβαση συνόρου». Ως εκ τούτου, η δυνατότητα των κρατών μελών να θεσπίσουν ή να διατηρήσουν ειδικούς φόρους καταναλώσεως στηριζόμενους στην εισαγωγή ή στη διέλευση των συνόρων είναι de facto ιδιαιτέρως περιορισμένη, αλλά δεν αποκλείεται παντελώς [16].

46. Μολονότι δεν επιθυμώ να εμβαθύνω περαιτέρω επί του ζητήματος, οι σκέψεις αυτές καθιστούν αναγκαίο να διευκρινιστεί αν ένας φόρος με τα χαρακτηριστικά του φόρου autovero εμπίπτει στην ατέλεια που προβλέπει η οδηγία.

47. Σύμφωνα με τον νόμο AVL, ο φόρος autovero συνδέεται από φορολογικής απόψεως με την ταξινόμηση ή τη θέση σε κυκλοφορία ενός οχήματος στη Φινλανδία.

48. Η Επιτροπή και η Lindfors εκκινούν από την αρχή ότι η φορολογική ατέλεια του άρθρου 1, παράγραφος 1, της οδηγίας αφορά φόρους σχετικούς με την εισαγωγή. Υποστηρίζουν, ωστόσο, ότι, παρά τον προβλεπόμενο από τη νομοθεσία σύνδεσμο με την ταξινόμηση ή τη θέση σε κυκλοφορία του οχήματος, ο φόρος autovero πρέπει να θεωρηθεί στην πραγματικότητα ως φόρος καταβλητέος κατά την εισαγωγή.

13 — Οδηγία 91/680/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 1991, για τη συμπλήρωση του κοινού συστήματος φόρου προστιθέμενης αξίας και την τροποποίηση, ενόψει της κατάργησης των φορολογικών συνόρων, της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ (ΕΕ L 376, σ. 1).

14 — Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 13ης Ιουλίου 1989, συνεκδικασθείσες υποθέσεις 93/88 και 94/88, Wisselink (Συλλογή 1989, σ. 2671, σκέψη 17) και της 8ης Ιουλίου 1986, 73/85, Kerrutt (Συλλογή 1986, σ. 2219, σκέψη 22).

15 — Οδηγία 92/12/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 25ης Φεβρουαρίου 1992, σχετικά με το γενικό καθεστώς, την κατοχή, την κυκλοφορία και τους ελέγχους των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης (ΕΕ L 76, σ. 1).

16 — Βλ., σχετικώς, και Jatzke, *Das neue Verbrauchsteuerrecht im EG-Binnenmarkt*, Steuerrecht 1 (1993), 41 (42). Προκειμένου για παράδειγμα ειδικού φόρου επί οχήματος εισπραττόμενου, μεταξύ άλλων, κατά την εισαγωγή, βλ. επίσης την απόφαση της 23ης Οκτωβρίου 1997, C-375/95, Επιτροπή κατά Ελλάδας (Συλλογή 1997, σ. I-5981).

49. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Φινλανδική Δημοκρατία απέδειξε με πειστικά, κατά την άποψή, μου επιχειρήματα ότι η σχετική με τον φόρο autovero ή με την καταβολή του φορολογική δήλωση δεν αποτελεί, στην πραγματικότητα, αναγκαστική συνέπεια της διέλευσης των συνόρων ή της εισαγωγής και ότι οι τελωνειακές διατυπώσεις που περιγράφει η Lindfors αφορούν τις εισαγωγές από τρίτο κράτος. Επομένως, από τους πρακτικούς κανόνες μεταφορών δεν είναι δυνατόν να προκύψει το συμπέρασμα ότι ένας φόρος όπως ο autovero είναι όντως καταβλητέος κατά την εισαγωγή.

50. Θεωρώ ακόμη σημαντικότερο το επιχείρημα της Επιτροπής ότι ακόμη και ένα φόρος όπως ο autovero, που τυπικώς σχετίζεται με την ταξινόμηση ή τη θέση σε κυκλοφορία των οχημάτων, πρέπει να θεωρείται ως φόρος εισαγωγής ή ως φόρος επί του κύκλου εργασιών, κατά την έννοια του άρθρου 1, παράγραφος 1, της οδηγίας, και ότι η διάταξη αυτή δεν μπορεί να καταστρατηγείται με την πρόβλεψη άλλης γενεσιουργού αιτίας πλην της εισαγωγής.

51. Επιτρέψτε μου να επισημάνω καταρχάς, επί του σημείου αυτού –συμφωνώντας με το παράδειγμα της Φινλανδικής Δημοκρατίας σχετικά με το αυτοκίνητο που εκτίθεται σε μουσείο–, ότι ένας φόρος όπως ο autovero δεν παράγει αποτελέσματα «πραγματικού» φόρου καταναλώσεως καταβλητέου κατά την εισαγωγή, διότι, παρά τη μεταφορά προς τη Φινλανδία, δεν εισπράττεται στη χώρα αυτή, τουλάχιστο κατά το διάστημα στο οποίο το όχημα δεν έχει κυκλοφορήσει ή ταξινομηθεί.

52. Είναι βεβαίως δυνατόν να υποστηριχθεί ότι, στην πραγματικότητα, η ταξινόμηση ή η θέση σε κυκλοφορία ισοδυναμούν με γενεσιουργό αιτία που αντικατέστησε την εισαγωγή και είναι ουσιαστικώς παρεμφερής με την εισαγωγή, κατά μείζονα λόγο λαμβανομένου υπόψη ότι, στην πλειονότητα των περιπτώσεων, τα οχήματα που εισάγονται σε ένα κράτος μέλος χρησιμοποιούνται στο εν λόγω κράτος μέλος.

53. Σε διαφορετικό πλαίσιο, το Δικαστήριο κλήθηκε να εξετάσει, στο πλαίσιο της υποθέσεως 391/85, τον ισχυρισμό της Επιτροπής ότι ο φόρος ταξινομήσεως των καινουργών οχημάτων που ίσχυε τότε στο Βέλγιο ήταν στην πραγματικότητα φόρος προστιθέμενης αξίας. Το Βασίλειο του Βελγίου είχε υποστηρίξει, μεταξύ άλλων, ότι οι δύο φόροι διάφεραν μεταξύ τους καθόσον η γενεσιουργός τους αιτία ήταν διαφορετική (αφενός, η παράδοση και, αφετέρου, η ταξινόμηση) [17].

54. Το Δικαστήριο επισήμανε ότι «αυτή η άποψη δεν θα μπορούσε να γίνει δεκτή παρά μόνον αν οι δύο φόροι ήταν πράγματι ανεξάρτητοι ο ένας από τον άλλο». Κατέληξε ότι ο φόρος ταξινομήσεως δεν αποτελούσε αυτόνομο φόρο, με την αιτιολογία ότι, στην προκείμενη περίπτωση, υπήρχε άμεσος σύνδεσμος μεταξύ του φόρου ταξινομήσεως

17 — Απόφαση της 4ης Φεβρουαρίου 1988, 391/85, Επιτροπή κατά Βελγίου (Συλλογή 1988, σ. 579, σκέψεις 14 και 22).

και του φόρου προστιθέμενης αξίας, μέσω ενός μηχανισμού επιβολής φόρου που απέκλειε κάθε διάκριση μεταξύ των γενεσιουργών αιτιών των δύο φόρων [18].

55. Εν προκειμένω, όμως, δεν υφίσταται κανένας τέτοιου είδους σύνδεσμος μεταξύ του φόρου autovero και ενός φόρου προστιθέμενης αξίας καταβλητέου κατά την εισαγωγή. Υπό το πρίσμα αυτό, φρονώ ότι η διαφορά μεταξύ ενός φόρου όπως ο φόρος autovero και ενός φόρου καταναλώσεως καταβλητέου κατά την εισαγωγή είναι αρκετά σαφής ώστε να μην μπορούν να ενταχθούν στην ίδια κατηγορία κατ' εφαρμογήν του άρθρου 1, παράγραφος 1, της οδηγίας.

56. Συνεπώς, καταλήγω ότι ο φόρος autovero δεν αποτελεί φόρο επί του κύκλου εργασιών καταβλητέο κατά την εισαγωγή, ειδικό φόρο ή άλλο φόρο καταναλώσεως κατά την έννοια του άρθρου 1, παράγραφος 1, της οδηγίας. Από τις ανωτέρω σκέψεις προκύπτει επίσης ότι οι εν λόγω φορολογικές έννοιες δεν είναι σαφώς διακριτές και ότι το γεγονός ότι ένας φόρος εισπράττεται κατόπιν ταξινομήσεως, ή ότι η καταβολή του αποτελεί προϋπόθεσή της, δεν αποκλείει, αφ' εαυτού, εξ ολοκλήρου το ενδεχόμενο επιβολής κάποιας μορφής φόρου καταναλώσεως καταβλητέου κατά την εισαγωγή.

57. Στο πλαίσιο αυτό, πρέπει στο σημείο αυτό να αποδοθεί ιδιαίτερη σημασία στο άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας. Από τις προπαρασκευαστικές πράξεις της οδηγίας προκύπτει ότι η διάταξη αυτή, η οποία δεν περιλαμβανόταν αρχικώς στην πρόταση της Επιτροπής, ενσωματώθηκε στην οδηγία με σκοπό να καθοριστεί το πεδίο εφαρμογής της, κατόπιν αιτήματος ορισμένων κρατών μελών [19]. Η εν λόγω διάταξη αναφέρεται ρητώς στα «τέλη που εισπράττονται κατά την έκδοση άδειας κυκλοφορίας των οχημάτων», έννοια που, σύμφωνα με τα ενδιαφερόμενα, εν προκειμένω, κράτη μέλη, αφορά φορολογικές επιβαρύνσεις ανάλογες του φόρου autovero.

58. Δεν έχω πειστεί από τον ισχυρισμό της Επιτροπής ότι η εν λόγω έννοια αφορά μόνον ενδεχόμενα τέλη προοριζόμενα για την κάλυψη των διοικητικών εξόδων της ταξινομήσεως και τούτο για πολλούς λόγους.

59. Αφενός και κατά κύριο λόγο, το Βασίλειο της Δανίας επισήμανε ορθώς, κυρίως κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, ότι η κατά γράμμα ερμηνεία του άρθρου 1, παράγραφος 2, της οδηγίας δεν επιβεβαίωνε αυτήν την άποψη. Λαμβανομένων υπόψη των έντονων διαφορών μεταξύ των διαδικασιών και παραδόσεων των κρατών μελών στον τομέα της φορολογίας, συστήνεται εκ των προτέρων σύνεση στο ζήτημα αυτό. Αν, για παράδειγμα, μπορεί να γίνει δεκτό ότι η διάκριση μεταξύ «φόρων» και «τελών» στη γαλλική απόδοση της οδηγίας συνηγορεί

18 — Προπαρατεθείσα απόφαση, σκέψη 25.

19 — Εσωτερικό έγγραφο αριθ. 6205/79 της ομάδας εργασίας του Συμβουλίου που επιλαμβάνεται οικονομικών ζητημάτων, της 23ης Απριλίου 1979, σ. 3, το οποίο προσάρτησε το Βασίλειο της Δανίας στις παρατηρήσεις του, κατόπιν σχετικής άδειας του Συμβουλίου.

υπέρ της απόψεως της Επιτροπής, δεν ισχύει το ίδιο π.χ. στη γερμανική απόδοση, καθόσον οι έννοιες «Steuern» και «Abgaben» χρησιμοποιούνται εναλλακτικώς.

60. Αφετέρου, τα «τέλη που εισπράττονται κατά την έκδοση άδειας κυκλοφορίας των οχημάτων» χρησιμοποιούνται στο άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας ως παράδειγμα φόρου σχετικού με τη χρήση εισαγόμενων προϊόντων. Δεν πρόκειται βεβαίως για φόρο *προοριζόμενο για την κάλυψη διοικητικών εξόδων* ή για φόρο που αποτελεί *αντιστάθμισμα παροχής διοικητικής υπηρεσίας*.

61. Ακολούθως, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι ο μη περιοδικός χαρακτήρας του φόρου autovero και το ότι η είσπραξή του (καθώς και το ποσό του) δεν εξαρτώνται από την πραγματική έκταση ή διάρκεια της χρήσεως του οχήματος μετά την ταξινόμησή του δεν απαγορεύει τον χαρακτηρισμό του autovero ως φόρου σχετικού με τη χρήση ενός προϊόντος κατά την έννοια της οδηγίας. Απόδειξη αποτελεί το γεγονός ότι, σύμφωνα με το άρθρο 1, παράγραφος 2, οι φόροι κατά την έννοια της εν λόγω διατάξεως δεν είναι κατ' ανάγκη περιοδικοί (ειδικοί και/ή περιοδικοί φόροι).

62. Από τη δικογραφία και την έκθεση της Φινλανδικής Δημοκρατίας προκύπτει ότι η νόμιμη θέση σε κυκλοφορία ή η νόμιμη χρήση ενός οχήματος στη Φινλανδία είναι καταρχήν εφικτές μετά την ταξινόμηση [20]. Επομένως, η είσπραξη του φόρου autovero αποτελεί, εν πάση περιπτώσει, (νόμιμη) προϋπόθεση χρησιμοποιήσεως ενός οχήματος στη Φινλανδία.

63. Ευλόγως μπορεί να γίνει δεκτό ότι ένας τέτοιος φόρος αποτελεί φόρο σχετικό με τη χρήση ενός προϊόντος, τον οποίο το άρθρο 1, παράγραφος 2, αποκλείει ρητώς από το πεδίο εφαρμογής της οδηγίας.

64. Εξάλλου, δεν μπορεί να γίνει δεκτή, χωρίς περαιτέρω εξέταση, η άποψη της Lindfors ότι το γεγονός ότι η φορολογική ατέλεια που προβλέπει η οδηγία 83/182, η οποία αφορά μόνον την προσωρινή εισαγωγή οχημάτων, περιλαμβάνει και τους φόρους ταξινομήσεως αποδεικνύει ότι οι φόροι αυτοί εμπίπτουν επίσης στην ατέλεια που προβλέπει η οδηγία 83/183, η οποία αφορά την οριστική εισαγωγή οχημάτων.

65. Οι διάδικοι [21] υποστήριξαν επίσης ότι η πρόταση της Επιτροπής αποτελεί ρύθμιση που πρέπει να διαδεχθεί τις εν λόγω οδηγίες και στην οποία η απαγόρευση φορολογήσεως εκτείνεται πλέον ρητώς στους φόρους

20 — Από το πρίσμα αυτό, η θέση του οχήματος σε κυκλοφορία στη Φινλανδία θα μπορούσε να αποτελέσει εναλλακτική γενεσιουργό αιτία, εξασφαλίζουσα, εν πάση περιπτώσει, τη γένεση της φορολογικής οφειλής κατά την έννοια του νόμου AVL, ακόμη και όταν το όχημα τέθηκε σε κυκλοφορία, κατά παράβαση της νομοθεσίας, χωρίς να έχει ταξινομηθεί.

21 — Βλ. το άρθρο 1 σε συνδυασμό με το παράρτημα 1 της προτάσεως της Επιτροπής.

ταξινομήσεως όπως ο φόρος autovero. Η πρόταση αυτή, αν κριθεί βάσει των αιτιολογικών σκέψεών της, σκοπεί στην επίλυση των προβλημάτων που παρατηρούνται στον τομέα της φορολογίας οχημάτων στο πλαίσιο μεταφοράς κατοικίας, οπότε είναι προφανές ότι εκκινεί μάλλον από τη διαπίστωση ότι, στο σύστημα της ισχύουσας οδηγίας, η φορολογική ατέλεια δεν αφορά (ακόμη) τους φόρους ταξινομήσεως [22]. Τα ανωτέρω δεν αποτελούν, ωστόσο, ασφαλή ένδειξη για την ερμηνεία της ισχύουσας οδηγίας.

66. Τέλος, πρέπει να εξεταστεί η άποψη της Επιτροπής ότι η οδηγία πρέπει να ερμηνευθεί υπό το πρίσμα των στόχων περί φορολογικής εναρμονίσεως ή των θεμελιωδών ελευθεριών.

67. Ό,τι ισχύει για την οδηγία 83/182 ισχύει βεβαίως και για την επίμαχη, εν προκειμένω, οδηγία, ήτοι «οι διατάξεις της οδηγίας πρέπει να ερμηνεύονται υπό το φως των θεμελιωδών σκοπών στους οποίους αποβλέπει η επιδιωκόμενη εναρμόνιση όσον αφορά τον ΦΠΑ, όπως είναι, μεταξύ άλλων, η προώθηση της ελεύθερης κυκλοφορίας των προσώπων και των εμπορευμάτων και η πρόληψη των περιπτώσεων διπλής φορολογίας» [23].

68. Βεβαίως, κατά την άποψή μου, δεν είναι δυνατόν να συναχθούν από την παρατήρηση αυτή και με γνώμονα την οδηγία συμπεράσματα σχετικά με φόρους ταξινομήσεως όπως ο φόρος autovero, οι οποίοι, όπως προαναφέρθηκε, αποκλείονται από το πεδίο εφαρμογής της.

69. Επίσης, η απαγόρευση διπλής φορολογίας, στην οποία αποδίδει ιδιαίτερη σημασία η Επιτροπή και η οποία υπηρετεί σκοπό εναρμονίσεως στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως προκύπτει από την παρατιθέμενη νομολογία [24], δεν εφαρμόζεται αυτομάτως σε όλα τα είδη φορολογίας.

70. Στον τομέα της φορολογίας οχημάτων, το Δικαστήριο έκρινε, με την απόφαση Cura Anlagen, ότι τα κράτη μέλη είναι ελεύθερα να ασκούν τη φορολογική τους αρμοδιότητα στον τομέα αυτό και ότι η ταξινόμηση «φαίνεται ως το φυσικό επιστέγασμα της ασκήσεως της φορολογικής αυτής αρμοδιότητας». Έχουν τη δυνατότητα «να κατανέμουν μεταξύ τους τη φορολογική αυτή αρμοδιότητα [...] και να συνάπτουν μεταξύ τους συμφωνίες που να διασφαλίζουν την έμμεση φορολόγηση του οχήματος σε ένα μόνον από τα συμβαλλόμενα κράτη» [25].

22 — Βλ. επίσης, υπό την ίδια έννοια, τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Tizzano στην υπόθεση C-387/01 (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 7), σκέψεις 51 και 52.

23 — Απόφαση της 29ης Μαΐου 1997, C-389/95, Klattner (Συλλογή 1997, I-2719, σκέψη 25)· βλ. επίσης, μεταξύ άλλων, την απόφαση 249/84 (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 12), τις αποφάσεις της 6ης Ιουλίου 1988, 127/86, Ledoux (Συλλογή 1988, σ. 3741, σκέψη 11) και της 23ης Απριλίου 1991, C-297/89, Ryborg (Συλλογή 1991, I-1943, σκέψη 13).

24 — Βλ. ανωτέρω νομολογία.

25 — Βλ. απόφαση C-451/99 (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 4), σκέψεις. 40 και 41.

71. Κατά συνέπεια, σύμφωνα με το ισχύον κοινοτικό δίκαιο στον τομέα των σχετικών με την ταξινόμηση φόρων –όπως ο φόρος autovero–, πρέπει να γίνουν δεκτές οι συνέπειες της ελλείψεως εναρμονίσεως, στις οποίες συγκαταλέγεται η διπλή φορολογία. Επιπλέον, τα κράτη μέλη μπορούν να λαμβάνουν σε εθνικό επίπεδο σχετικά προληπτικά μέτρα.

72. Από τις ανωτέρω σκέψεις προκύπτει ότι στο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 1 της οδηγίας δεν απαγορεύει την είσπραξη ενός φόρου όπως ο φόρος autovero, προκειμένου για οχήματα εισαγόμενα από ένα κράτος μέλος σε άλλο στο πλαίσιο μεταφοράς κατοικίας.

V — Πρόταση

73. Συνεπώς, προτείνω στο Δικαστήριο να δώσει στο προδικαστικό ερώτημα την ακόλουθη απάντηση:

Το άρθρο 1 της οδηγίας 83/183/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 28ης Μαρτίου 1983, σχετικά με τις φορολογικές ατέλειες που εφαρμόζονται στις οριστικές εισαγωγές, από κράτος μέλος, προσωπικών ειδών που ανήκουν σε ιδιώτες δεν απαγορεύει την είσπραξη ενός φόρου όπως ο φόρος autovero, προκειμένου για οχήματα εισαγόμενα από ένα κράτος μέλος σε άλλο στο πλαίσιο μεταφοράς κατοικίας.